

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088483

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1630/2022, de 12 de diciembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7224/2020

### SUMARIO:

**IBI. Sujeto pasivo. Gestión. Concurrencia del derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre un mismo bien inmueble.** La hoy recurrente es titular de un derecho de usufructo sobre el 20% del inmueble, correspondiendo el pleno dominio sobre el 80% restante de la citada finca a otras ocho personas físicas. Pretende la recurrente que el art. 61.2 TRLHL se interprete en el sentido de que se le reconozca el derecho a reducir el importe del IBI en la misma proporción que tiene como usufructuaria del inmueble (20%). Pretende, en esencia, la recurrente una suerte de «prorratio» del hecho imponible en un caso como el examinado, en el que la recurrente es titular del 20% del derecho de usufructo sobre un bien inmueble, ostentando el 80% de la plena propiedad otras ocho personas físicas. O más bien, un «prorratio» de la deuda tributaria que le corresponde, pues si bien la normativa reguladora del tributo prevé expresamente que existiendo un usufructuario se produzca la no sujeción del inmueble por la plena propiedad, sin embargo, no dice que el usufructuario deba hacer frente a la totalidad de la deuda tributaria que le correspondería al inmueble. Considera la Sala que en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble. La interpretación que del art. 61.2 TRLHL hace la Administración y acoge la sentencia impugnada, consistente en que resulta irrelevante el porcentaje del derecho de usufructo que tenga un titular sobre el inmueble, pues la titularidad de ese derecho, el de usufructo, con independencia de la cuota que represente, habilita a la Administración para exigir a ese titular la totalidad de la deuda tributaria, no es compartida por esta Sala. El problema se suscita en aquellos supuestos en que el titular del derecho, en este caso de usufructo, lo es con carácter parcial y, si en ese supuesto, la administración se encuentra «habilitada» para reclamarle la totalidad de la deuda tributaria. El sentido de la prelación es para los que ostenten la totalidad (100%) o la misma cuota de participación del derecho -en ese caso de usufructo- sobre el inmueble, de forma que cuando concurren con el propietario, será preferente el usufructuario, pero no para los supuestos en que no exista dicha concurrencia. Tampoco la necesidad de simplificar la gestión del impuesto puede servir de justificación para la exigencia de un tributo que excede de la participación que tiene en la titularidad de un derecho real sobre un inmueble. La Administración ha realizado aquí una interpretación no ya gramatical, o literal, del art. 61.2 TRLHL, sino puramente literalista y, en tal posición se alcanza una situación injusta y desigual que los principios generales del derecho, verdadero espíritu en la aplicación del ordenamiento jurídico (arts. 9.1, 9.3 y 103 CE, entre otros), han de corregir necesariamente. Considera la Sala que a efectos del IBI y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble. [Vid., ATS de 10 de junio de 2021, recurso n.º 7224/2020 (NFJ082681) que plantea el recurso de casación].

### PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), art. 60, 61 y 63.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3 y 504.

Constitución Española, arts. 9, 31 y 103.

### PONENTE:

*Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.630/2022

Fecha de sentencia: 12/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7224/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/11/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7224/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1630/2022

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 7224/2020, interpuesto por el procurador don Antonio Carlos Vega Melián, en representación de doña Lucía , contra la sentencia dictada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso de apelación nº 184/2019.

Ha comparecido como parte recurrida el CABILDO DE GRAN CANARIA, representado y defendido por el Letrado del Cabildo.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero. Resolución recurrida en casación.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso de apelación nº 184/2019 deducido contra la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018, que desestimó, a su vez, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI), ejercicios 2011 a 2017 correspondientes al inmueble sito en el municipio de Telde con referencia catastral nº NUM000.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Desestimar el recurso de apelación interpuesto por Dª Lucía contra la Sentencia pronunciada, el 5 de Abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº Dos de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018. Sin costas".

#### **Segundo. Preparación del recurso de casación.**

1. El procurador don Antonio Carlos Vega Melián, en representación de doña Lucía, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos (i) el artículo 61.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"] y (ii) el artículo 31 de la Constitución Española ["CE"].

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de octubre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de doña Lucía, como parte recurrente, y el Cabildo de Gran Canaria, como parte recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de junio de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 61.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y 31 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La representación procesal de doña Lucía, mediante escrito fechado el 2 de septiembre de 2021, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas

infringidas las que han quedado citadas más arriba, y en el que alega, en términos similares al escrito de preparación, que es titular del 20% del derecho de usufructo sobre un inmueble, situado en el municipio de Telde (provincia de Las Palmas), con referencia catastral NUM000, repartiéndose el 80% restante del pleno dominio sobre la citada finca entre ochos personas físicas. Afirma que, pese a esa distribución entre los titulares del derecho de propiedad y la existencia de un usufructo parcial sobre el inmueble, la entidad Valora Gestión Tributaria, organismo dependiente del Cabildo de Gran Canaria que tiene encomendada la gestión de los impuestos municipales en ese territorio, ha venido exigiendo a la demandante desde el ejercicio 2011 el pago de la totalidad de la cuota del IBI correspondiente a dicho inmueble.

Aduce que el fundamento jurídico de la oficina liquidadora, que ha sido ratificado tanto por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 2 de Las Palmas como por la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Canarias, se apoya en la interpretación del artículo 61.2 del TRLRHL y su ámbito subjetivo de aplicación en los supuestos que concurren sobre un inmueble diferentes derechos reales. En esos términos, y en apoyo de una Consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de febrero de 2018 (V0475/2018) y otra de la Subdirección General de Tributos Locales de 16 de abril de 2018 (V0967-18), sostiene la Administración que es irrelevante el porcentaje del derecho de usufructo que tenga un titular sobre el inmueble, considerando que la titularidad de ese derecho, con independencia de la cuota que represente, le habilita para exigir a ese titular la totalidad de la deuda tributaria. Ello, según esgrime el órgano administrativo, " sin perjuicio de la facultad de repercutir la carga tributaria soportada sobre el resto de titulares de derechos sobre dicho bien inmueble, conforme a las normas de derecho común".

La recurrente se opone a esa interpretación no sólo porque considera que la misma no se desprende de la interpretación literal del mencionado precepto, sino también porque infringe principios esenciales en la ordenación del sistema tributario, como son el principio de proporcionalidad y capacidad económica, en la medida que se está exigiendo un tributo que excede de la manifestación de riqueza que supone el porcentaje del derecho de usufructo que posee.

Sostiene que la controversia se centra en aquellos supuestos que el titular del derecho de usufructo lo es con carácter parcial y, si en ese caso, la administración se encuentra habilitada para reclamarle la totalidad de la deuda tributaria.

Alega que del sentido literal de la norma no se deduce que el usufructuario parcial se convierta en el obligado tributario de la deuda tributaria en su integridad. Considera que una cosa es que el usufructuario sea sujeto pasivo único y otra muy distinta que su obligación tributaria exceda de la correspondiente a su porcentaje de participación en el inmueble.

Sostiene que, a la hora de reclamar el pago de este impuesto municipal, la solución correcta jurídicamente debería pasar por respetar la parte del valor catastral del inmueble que se corresponda con el derecho que constituye el hecho imponible gravado. Lo contrario sería sencillamente quebrantar el principio de capacidad económica, entendido como el límite al que debe ajustarse tanto la regulación como la aplicación de los distintos impuestos, ya que, de otra manera, no se alcanzaría el objetivo constitucional de la justicia del sistema tributario.

Esa obligada observancia de la capacidad económica, como exigencia lógica de cada tributo, nos permite defender que en los casos que la titularidad de los derechos del bien recaiga en una pluralidad de sujetos, caso de herencias o adquisiciones por distintos titulares, no puede hablarse de un único hecho imponible con varios cotitulares sino de varios hechos y contribuyentes distintos, debiendo responder cada contribuyente de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición o participación.

Asimismo, aduce que tanto en el procedimiento tramitado ante el juzgado como posteriormente en la apelación al TSJ de Canarias, solicitó que se elevara cuestión de inconstitucionalidad sobre la regulación de dicho artículo, petición que no fue atendida por los órganos revisores.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] 1º) Que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida. En esos términos, y de acuerdo a la cuestión que plantea el auto de admisión, fije el criterio interpretativo del artículo 61.2 TRLH según el cual la obligación tributaria del sujeto pasivo del IBI debe estar limitada a la cuota de participación en el inmueble objeto de gravamen.

2º) Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) Que, en consecuencia, estime íntegramente el recurso de apelación interpuesto ante el TSJ de Canarias por esta parte contra la sentencia dictada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso de apelación nº 184/2019".

**Cuarto.** Oposición del recurso de casación.

El Letrado del Cabildo de Gran Canaria, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 3 de noviembre de 2021, en el que manifiesta que la sentencia recurrida interpreta correctamente el artículo 61.2 del TRLHL "al entender que el mismo establece un orden y prelación en la obligación del pago del impuesto sin que el citado precepto contemple ni pueda interpretarse en el sentido de que se le reconozca a la actora un derecho de reducir el importe que debe abonar por el IBI. Por ello y en aras de evitar repeticiones innecesarias me remito íntegramente a la Sentencia objeto del presente recurso de casación al considera (sic) la misma ajustada a Derecho".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] tenga por presentado este escrito, y por formulada oposición al recurso de casación número 7224/2020, interpuesto por Doña Lucía, contra la Sentencia nº 374/2020, de fecha 2 de julio de 2020, de la Sección 1ª de la Sala de lo C-A del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, y, en consecuencia, lo desestime, declarando no haber lugar al recurso, con imposición de costas a la recurrente".

**Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 4 de noviembre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 22 de noviembre de 2022, fecha en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 29 de noviembre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, impugnada en casación por doña Lucía y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La recurrente en casación es titular de un derecho de usufructo sobre el 20% del inmueble situado en la calle Torricelli del municipio de Telde (provincia de Las Palmas), identificado según la Dirección General del Catastro con la referencia catastral NUM000, correspondiendo el pleno dominio sobre el 80% restante de la citada finca a otras ocho personas físicas.

2.2. La entidad Valora Gestión Tributaria, organismo dependiente del Cabildo de Gran Canaria que tiene encomendada la gestión de los impuestos municipales, ha venido exigiendo a la demandante desde el ejercicio 2011 el pago de la totalidad de la cuota del IBI correspondiente a dicho inmueble, entendiéndose que, al amparo del artículo 61.2 del TRLRHL y su ámbito subjetivo de aplicación en los supuestos que concurren sobre un inmueble diferentes derechos reales, resulta irrelevante el porcentaje del derecho de usufructo que tenga un titular sobre el inmueble, considerando que la titularidad de ese derecho, el de usufructo, con independencia de la cuota que represente, le habilita para exigir a ese titular la totalidad de la deuda tributaria.

2.3. El planteamiento de la oficina liquidadora fue ratificado tanto por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Las Palmas en sentencia de fecha 5 de abril de 2019, como por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que, remitiéndose a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V0475/2018 y V0967-18, de 21 de febrero y 16 de abril de 2018, respectivamente, concluye que en caso de concurrencia del derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre un mismo bien inmueble urbano o rústico, solo se realiza el hecho imponible del IBI por el derecho real de usufructo, no gravándose el derecho de propiedad, por lo que el sujeto pasivo será solo el usufructuario, no quedando sujetos al impuesto los titulares del derecho de propiedad, cuando exista un derecho de usufructo, aunque

recaiga solo sobre parte del inmueble objeto de gravamen y el propietario disponga de todos los derechos de dominio sobre la parte restante del bien inmueble.

El razonamiento de la sentencia de la Sala de instancia de 2 de julio de 2020, desestimatoria del recurso de apelación, se recoge en el fundamento jurídico cuarto, en el que declara:

"Sobre el fondo de la cuestión controvertida, la sentencia de instancia reproduce el tenor literal de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0475/2018 de 21 de Febrero de 2018 que aborda la cuestión que puede resumirse en los siguientes términos " Como consecuencia de la prelación de derechos establecida en el artículo 61.2 del TRLRHL, la existencia de uno de ellos excluye como sujetos pasivos a los titulares de los derechos enumerados posteriormente, de modo que solo puede ser sujeto pasivo el titular de uno de esos derechos: en primer lugar, el concesionario, en su defecto, el superficiario, en su defecto, el usufructuario y en ausencia de los anteriores, el propietario, pero nunca concurrentemente, salvo en la excepción prevista para los bienes inmuebles de características especiales ".

En el mismo sentido resuelve la Subdirección General de Tributos Locales en Consulta Vinculante V0967-18, de 16 de abril de 2018. El supuesto de hecho es similar al ahora enjuiciado. Se trata de una finca urbana donde coexisten los siguientes derechos: un usufructuario del 2% de la finca y un nudo propietario de ese mismo 2%, y 5 propietarios distintos que suman el 98% restante. El argumento es el siguiente:

"El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 61 del TRLRHL regula el hecho imponible del IBI, estableciendo en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:"1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d) Del derecho de propiedad. 2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.". De acuerdo con lo anterior, el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles. Estos derechos son cuatro: el derecho de concesión administrativa, el derecho de superficie, el derecho de usufructo y el derecho de propiedad. La enumeración de derechos que establece el artículo 61.1 del TRLRHL es cerrada, por lo que no se produce el hecho imponible por la titularidad de otros derechos que puedan existir sobre un bien inmueble. Además, se determina un orden de prelación entre los mismos, de forma que, salvo la excepción establecida en el apartado 2 del artículo 61 del TRLRHL para los bienes inmuebles de características especiales, la realización del hecho imponible por una de las modalidades de derechos gravados por el orden establecido, determina la no sujeción a las restantes modalidades que aparezcan con posterioridad en dicho orden. El orden excluyente no solo se aplica en los supuestos en que también hay una prioridad temporal entre ellos, sino, asimismo cuando el titular de un derecho se encuentra, una vez constituido su derecho, con un posterior titular de otro derecho mencionado en una letra anterior.

El derecho de propiedad señalado en la letra d) del artículo 61.1 es el derecho de pleno dominio, que confiere a su titular todas las facultades de uso y disposición sobre el bien inmueble. Se configura como el supuesto residual, dado que, de coexistir con alguno de los otros derechos constitutivos del hecho imponible, no quedará sujeto al impuesto. La nuda propiedad no constituye en ningún caso elemento del hecho imponible, lo que supone que el impuesto no tiene en cuenta el valor económico de las facultades dominicales que conserva el propietario. Respecto al sujeto pasivo del IBI, el artículo 63 del TRLRHL (EDL 2004/2992) establece: "1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899), que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto. En el caso de bienes inmuebles de características especiales, cuando la condición de contribuyente recaiga en uno o varios concesionarios, cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión. Sin perjuicio del deber de los concesionarios de formalizar las declaraciones a que se refiere el artículo 76 de esta Ley, el ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración y gestión, estará obligado a suministrar anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda la información relativa a dichas concesiones en los términos y demás condiciones que se determinen por orden. Para esa misma clase de inmuebles cuando el propietario tenga la condición de contribuyente en razón de la superficie no afectada por las concesiones, actuará como sustituto del mismo el ente u organismo público al que se refiere el párrafo anterior, el cual no podrá repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha. 2.Lo dispuesto en el apartado anterior será de

aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común. Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión. A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso.". En caso de concurrencia del derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre un mismo bien inmueble urbano o rústico, solo se realiza el hecho imponible del IBI por el derecho real de usufructo, no gravándose el derecho de propiedad, por lo que el sujeto pasivo será solo el usufructuario. Efecto de esta norma es que no estarán sujetos al impuesto los titulares del derecho de propiedad, cuando exista un derecho de usufructo, aunque recaiga solo sobre parte del inmueble objeto de gravamen y el propietario disponga de todos los derechos de dominio sobre la parte restante del bien inmueble. Ello se deriva de la combinación del concepto de bien inmueble establecida en el apartado 1 del artículo 6 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que configura el bien inmueble como un todo indivisible, y de la imposibilidad de coexistencia de varios derechos sobre un bien inmueble como constitutivo del hecho imponible, establecida en el apartado 2 del artículo 61 del TRLRHL (EDL 2004/2992).

Como consecuencia de la prelación de derechos establecida en el artículo 61.2 del TRLRHL, la existencia de uno de ellos excluye como sujetos pasivos a los titulares de los derechos enumerados posteriormente, de modo que solo puede ser sujeto pasivo el titular de uno de esos derechos: en primer lugar, el concesionario, en su defecto, el superficiario, en su defecto, el usufructuario, y, en ausencia de los anteriores, el propietario, pero nunca concurrentemente, salvo en la excepción prevista para los bienes inmuebles de características especiales. Sin embargo, a efectos catastrales, todos los titulares de alguno de esos derechos son simultáneamente titulares catastrales y pueden ser inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario (artículo 9 del TRLCI). Por tanto, en el caso planteado, el sujeto pasivo será el titular del derecho de usufructo, aunque su derecho de usufructo solo recaiga sobre el 2% del bien inmueble. Todo ello, sin perjuicio de la facultad de repercutir la carga tributaria soportada sobre el resto de titulares de derechos sobre dicho bien inmueble, conforme a las normas de derecho común. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (EDL 2003/149899)".

QUINTO.- De conformidad con lo señalado en los fundamentos de Derecho precedentes, dando por reproducidos los acertados fundamentos de la sentencia de instancia, que son compartidos por la Sala, y, sin que sea procedente el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad pretendida por la recurrente, procede desestimar en su integridad el presente recurso de apelación".

**Segundo.** *Preceptos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales concernidos en este proceso, y algunas consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.*

1. El artículo 60 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ["TRLHL"] dispone que:

"El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley".

Por su parte, el artículo 61 TRLHL establece, en los apartados e incisos que nos interesan, lo siguiente:

"1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión (...)".

Y, en fin, el artículo 63.1, párrafo primero, TRLHL, identifica como sujetos pasivos, a título de contribuyentes, a "las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto". Añade en el apartado 2 que "Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.(...)".

2. Asimismo, conviene recordar que el IBI es un impuesto periódico, por lo que el legislador establece períodos impositivos anuales para vincular a cada uno de ellos una cuota tributaria autónoma, cuyo devengo tiene lugar el primer día del período impositivo. Por tanto, a diferencia de lo que sucede en los impuestos estatales, que se devengan el último día del período impositivo, el legislador ha dispuesto que el nacimiento de la obligación tributaria se produzca el primer día del período impositivo.

De esta forma, en la configuración del IBI resulta relevante lo que suceda el primer día del año, pues determina el contribuyente y todos los elementos de la obligación tributaria.

Consecuentemente, quien ostente la titularidad de determinados derechos sobre un bien inmueble el primer día del año, estará obligado a pagar la cuota tributaria del IBI de ese año. Los derechos cuya titularidad son constitutivos del hecho imponible del impuesto son: el derecho de concesión administrativa, el derecho de superficie, el derecho de usufructo y el derecho de propiedad. La enumeración de derechos que establece el artículo 61.1 TRLHL es "cerrada", tal y como han señalado las consultas vinculantes referidas en la sentencia impugnada, por lo que no se produce el hecho imponible por la titularidad de otros derechos que puedan existir sobre un bien inmueble.

Lo expuesto se complementa con lo dispuesto en el artículo 63.2 TRLHL, que reconoce la posibilidad de que el sujeto pasivo repercuta la carga tributaria soportada a un tercero, repercusión que tendrá lugar conforme a las normas de derecho común.

### **Tercero. Criterio interpretativo de esta sentencia.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión suscitada consiste en discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble.

Pretende la recurrente que el art. 61.2 TRLHL se interprete en el sentido de que se le reconozca el derecho a reducir el importe del IBI en la misma proporción que tiene como usufructuaria del inmueble (20%).

2. Una vez reflejados los preceptos implicados, es importante destacar que no es objeto de discusión que la recurrente en casación es titular del 20% del derecho de usufructo sobre un inmueble, repartiéndose el 80% restante del pleno dominio entre ocho personas físicas.

La sentencia impugnada en casación, confirmando en apelación el criterio del juzgado de instancia que, a su vez, confirma el planteamiento de la oficina liquidadora, con remisión a las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 21 de febrero de 2018 (V0475/2018) y de la Subdirección General de Tributos Locales de 16 de abril de 2018 (V0967-18), concluye que en caso de concurrencia del derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre un mismo bien inmueble urbano o rústico, solo se realiza el hecho imponible del IBI por el derecho real de usufructo, no gravándose el derecho de propiedad, por lo que el sujeto pasivo será solo el usufructuario, no quedando sujetos al impuesto los titulares del derecho de propiedad, cuando exista un derecho de usufructo, aunque recaiga solo sobre parte del inmueble objeto de gravamen y el propietario disponga de todos los derechos de dominio sobre la parte restante del bien inmueble.

3. Frente al criterio del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sostiene la recurrente que la observancia del principio de capacidad económica, como exigencia lógica de cada tributo, permite defender que en los casos que la titularidad de los derechos del bien recaiga en una pluralidad de sujetos, caso de herencias o adquisiciones por distintos titulares, no puede hablarse de un único hecho imponible con varios cotitulares sino de varios hechos y contribuyentes distintos, debiendo responder cada contribuyente de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición o participación.

4. Hay que remarcar que el IBI es "un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles" (artículo 60 TRLHL). Lo que define el apartado 1 del artículo 61 TRLHL es el sujeto pasivo a título de contribuyente, en la medida que está delimitando la conformación del hecho imponible por la titularidad de una serie de derechos, tal y como, por lo demás, parece confirmar el artículo 63 TRLHL que considera sujetos pasivos " a título de contribuyentes", a las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.



5. Pretende, en esencia, la recurrente una suerte de "prorrato" del hecho imponible en un caso como el examinado, en el que la recurrente es titular del 20% del derecho de usufructo sobre un bien inmueble, ostentando el 80% de la plena propiedad otras ocho personas físicas. O más bien, un "prorrato" de la deuda tributaria que le corresponde, pues si bien la normativa reguladora del tributo prevé expresamente que existiendo un usufructuario se produzca la no sujeción del inmueble por la plena propiedad, sin embargo, no dice que el usufructuario deba hacer frente a la totalidad de la deuda tributaria que le correspondería al inmueble.

6. La interpretación que del art. 61.2 TRLHL hace la Administración y acoge la sentencia impugnada, consistente en que resulta irrelevante el porcentaje del derecho de usufructo que tenga un titular sobre el inmueble, pues la titularidad de ese derecho, el de usufructo, con independencia de la cuota que represente, habilita a la Administración para exigir a ese titular la totalidad de la deuda tributaria, no es compartida por esta Sala.

6.1. Tal y como se ha expuesto, en la configuración del hecho imponible del IBI, el artículo 61 TRLHL establece un orden de prelación según la naturaleza del derecho que recae sobre el inmueble y, en el caso de concurrir diferentes derechos sobre el mismo inmueble, el apartado 2º dispone que " la realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas".

El problema se suscita en aquellos supuestos en que el titular del derecho, en este caso de usufructo, lo es con carácter parcial y, si en ese supuesto, la administración se encuentra "habilitada" para reclamarle la totalidad de la deuda tributaria.

6.2. El artículo 12.1 LGT, bajo la rúbrica "Interpretación de las normas tributarias", dispone que "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

Resulta evidente que este precepto no constituye una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, sino que realiza un reenvío a otro de alcance más general, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Pues bien, si acudimos a una interpretación literal de la norma nos encontramos que de su tenor no se deduce que el usufructuario parcial tenga necesariamente que asumir la deuda tributaria en su totalidad y, por tanto, al margen de la cuota de participación que tenga en el inmueble.

Es cierto que el derecho de propiedad señalado en la letra d) del art. 61 TRLHL se configura, como se ha expuesto, como un supuesto residual, pues de concurrir con alguno de los otros derechos constitutivos del hecho imponible, no quedará sujeto al impuesto. Consecuentemente, la existencia de un titular de derecho real de usufructo que concorra con el titular del derecho de propiedad enumerado con posterioridad sobre la totalidad o la misma parte del bien inmueble excluye como sujeto pasivo al titular del derecho de propiedad enumerado con posterioridad.

Lo determinante será examinar si existe o no concurrencia, de tal forma que cuando haya concurrencia en la misma parte del inmueble entre usufructuario y propietario, será preferente el usufructuario. Ello comporta que, en el caso examinado, en la cuota del 20% del inmueble del que es titular como usufructuaria la hoy recurrente, es preferente al propietario.

Ahora bien, respecto del 80% restante del inmueble ya no existe concurrencia porque son los ocho propietarios restantes los que disfrutan de todas las facultades de su plena propiedad, entre ellas el uso y disfrute del inmueble en dicha proporción. En este caso, el sentido de la norma ha de ser el de repartir la carga tributaria entre los que tengan el uso y disfrute del inmueble, lo que comportará que tengan que asumir la carga tributaria en proporción a su cuota en el inmueble, en este caso, el 80% de la deuda tributaria de dicho inmueble.

En definitiva, el sentido de la prelación es para los que ostenten la totalidad (100%) o la misma cuota de participación del derecho -en ese caso de usufructo- sobre el inmueble, de forma que cuando concurren con el propietario, será preferente el usufructuario, pero no para los supuestos en que no exista dicha concurrencia.

6.3. Tampoco la necesidad de simplificar la gestión del impuesto puede servir de justificación para la exigencia de un tributo que excede de la participación que tiene en la titularidad de un derecho real sobre un inmueble.

6.4. Una interpretación finalista del precepto, tampoco nos permite avalar la posición de la Administración. En efecto, tal y como resulta de los preceptos parcialmente transcritos, la voluntad del legislador es gravar "el valor de los bienes inmuebles", vinculando el inmueble con la titularidad de los derechos que recoge, entre ellos y en tercer lugar, el derecho real de usufructo, y en cuarto lugar el derecho de propiedad, lo que comporta que la intención es hacer tributar con carácter preferente al que use y disfrute del inmueble, en concordancia con lo previsto en el artículo 504 del Código Civil que traslada al usufructuario el pago de las cargas y contribuciones anuales.

Ahora bien, ello no nos puede llevar a desligar absolutamente el patrimonio que se pretende gravar con este impuesto y el alcance del derecho que recae sobre el inmueble, pues una interpretación que conduzca a considerar que el usufructuario parcial tiene que asumir una deuda que exceda de la correspondiente al porcentaje de participación de su derecho en el inmueble, podría considerarse vulneradora del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución, que rige la ordenación del sistema tributario ex artículo 3 LGT y exige un enlace directo y congruente entre el criterio seguido para la determinación de la base imponible y del hecho imponible ya que este no es más que la expresión de una concreta manifestación de capacidad económica.

6.5. La Administración ha realizado aquí una interpretación no ya gramatical, o literal, del art. 61.2 TRLHL, sino puramente literalista y, en tal posición se alcanza una situación injusta y desigual que los principios generales del derecho, verdadero espíritu en la aplicación del ordenamiento jurídico ( arts. 9.1, 9.3 y 103 CE, entre otros), han de corregir necesariamente.

#### **Cuarto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble.

#### **Quinto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de doña Lucía ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

La declaración de haber lugar al recurso de casación conlleva la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

#### **Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Respecto de las de instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Carlos Vega Melián, en representación de doña Lucía , contra la sentencia dictada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso de apelación nº 184/2019, sentencia que se casa y anula.

#### **Tercero.**

Estimar el recurso de apelación nº 184/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Lucía contra la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018, que desestimó, a su vez, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI), ejercicios 2011 a 2017 correspondientes al inmueble sito en el municipio de Telde con referencia catastral nº NUM000, con anulación de los mencionados actos administrativos de liquidación.

**Cuarto.**

No hacer imposición de las costas del recurso de casación, ni en la instancia.  
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.